



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 12/03/2020

Αριθμός απόφασης: 533

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ...-...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του Αγροτικού Συνεταιρισμού με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., νομίμως εκπροσωπούμενου, κατά της με αριθμό .../...-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../..2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οικον. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, κύριος φόρος ύψους 19.250,40 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 19.321,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.572,03 €, λόγω προσθήκης στα καθαρά κέρδη της αξίας πιστωτικών τιμολογίων, καθώς και έτερων μη εκπιπτόμενων δαπανών, ως λογιστικών διαφορών.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε ερειδόμενη στην από .../2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής εισοδήματος για τη χρήση 2013 από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, της ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014,δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Αιτία ελέγχου απετέλεσε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 17.137,61 €, που προέκυψε βάσει της με αριθ. καταχώρησης .../...2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), που υπέβαλε η προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο των εγγράφων στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος συνεταιρισμού διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός:

- χορήγησε έκπτωση και εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία του, πιστωτικά τιμολόγια συνολικού ποσού 71.686,51 €, με αναγραφόμενη αιτιολογία «εκ νέου συμφωνηθείσα τιμή λόγω ποιοτικής φθοράς των προϊόντων», χωρίς να προσκομίσει κανένα στοιχείο σχετικά με την «εκ νέου συμφωνία», σε δύο πελάτες του, τρίτων χωρών και συγκεκριμένα στην ρωσική επιχείρηση με την επωνυμία «...» και στην молдавική επιχείρηση «...», συνολικής αξίας 50.411,70 € και 21.274,81 € αντίστοιχα, για εξαγωγές ύψους 160.716,40 € που πραγματοποίησε στο έτος 2013, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Επωνυμία	Ποσό πίστωσης χωρίς Φ.Π.Α. €
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	5.372,28
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	10.909,82

...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	11.249,68
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	5.752,52
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	8.773,12
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	9.943,26
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	9.571,04
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	3.690,90
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	4.652,85
...2013	Π.Τ. έκπτωσης ...	...	1.771,04
Σύνολο καταχωρηθείσας πίστωσης			71.686,51 €

- καταχώρησε δαπάνες, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ως ακολούθως:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ "ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ"

α. Δαπάνες εστίασης

ΣΥΝΟΛΟ		1.559,03
---------------	--	-----------------

β. Δαπάνες διαμονής

ΣΥΝΟΛΟ		84,08
---------------	--	--------------

γ. Δαπάνες για αγορά τροφίμων και ποτών

ΣΥΝΟΛΟ		216,54
---------------	--	---------------

δ. Δαπάνες για αγορά ρολογιού και εστίας

ΣΥΝΟΛΟ		27,74
---------------	--	--------------

ε. Δαπάνες που δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα προσήκοντα παραστατικά

ΣΥΝΟΛΟ		466,10
---------------	--	---------------

Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου		2.353,49 €
---	--	-------------------

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση έτος, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ο έλεγχος, απέρριψε αναιτιολόγητα πραγματοποιηθείσες δαπάνες του προσφεύγοντος συνεταιρισμού: α) Εστίασης ποσού 1.559,03 € , β) διαμονής ποσού 84,08 €, γ) αγοράς τροφίμων και ποτών 216,54 €, δ) αγοράς ρολογιού και εστίας 27,74 € και ε) δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα προσήκοντα παραστατικά ποσού 466,10 €, ήτοι συνολικά ποσό δαπανών 2.353,49 €.
- 2) Ο έλεγχος, δεν αναγνώρισε πιστωτικά τιμολόγια για εξαγωγές του στη Ρωσία ποσού 50.411,70 € και στην Μολδαβία ποσού 21.274,80 €, συνολικής αξίας 71.686,51 €, επικαλούμενος διατάξεις του Ν. 2238/1994, οι οποίες κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού δεν ισχύουν, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του

άρθρου 72 παρ 11 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την περ 22^ετης παρ Δ' του πρώτου άρθρου του Ν 4254/2014 και ισχύει σύμφωνα με την περ 23 της ίδιας παρ από 01/01/2014. Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου επικαλείται ως νομολογία και στηρίζει τη νομική της βάση στο Ν. 2238/1994, την ΣτΕ 1082/1992 και Δ.Πρωτ. Πειρ. 30702/1993. Οι δικαστικές αποφάσεις των ετών 1992 και 1993 αφορούν σε περιπτώσεις πριν το Ν. 2238/1994 και συνεπώς η έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας. Παράλληλα δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (περ ι', θ', ια' και ιβ').

- 3) Οι εξαγωγές του προσφεύγοντος συνεταιρισμού σε Ρωσία και Μολδαβία πραγματοποιήθηκαν από ...2013 μέχρι ...2013 και η αξία τους ήταν 160.716,40 €, βάσει των εκδοθέντων (χρεωστικών) τιμολογίων. Οι εξαγωγές προς Μολδαβία έγιναν στις ...2013 και ...2013 και είχαν αξίες 18,570,00 και 19.549,20 αντιστοίχως και συνολικά, 38.119,20 €. Από το ποσόν αυτό, πληρώθηκαν μόνον 13.500,00 € μέσω Τράπεζας Πειραιώς στις2013. Οι εξαγωγές προς Ρωσία έγιναν από ...2013 μέχρι ...2013 και η αξία των επί μέρους εξαγωγών βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων, ήταν συνολικά 122.597,20 €. Οι πληρωμές έγιναν μέσω της Τράπεζας ... από ...2013 μέχρι ...2013 και ανήλθαν συνολικά σε 70.000,00 €. Ο έλεγχος δε κάνει αποδεκτή την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα, πιστωτικών τιμολογίων συνολικού ποσού 70.000,00 €, ισχυριζόμενος ότι η έκπτωση στον πελάτη ανέρχεται σε ποσοστό 55,81% και 41,12% αντίστοιχα, ποσοστό εξαιρετικά υψηλό που αντιβαίνει στις εμπορικές πρακτικές, ανατιολόγητα και παράνομα και παράλληλα αναφέρει στην έκθεση ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό. Ο έλεγχος διενεργήθηκε πέντε χρόνια μετά από το εμπάργκο της Ρωσίας στα ευρωπαϊκά προϊόντα στα οποία περιλαμβάνονται και τα ελληνικά οπωροκηπευτικά και φρούτα. Ήδη από το 2012 είχαν ξεκινήσει οι δυσκολίες στις εξαγωγές. Στο πλαίσιο αυτό, όλες οι επιχειρήσεις του εν λόγω κλάδου, ήταν εξαιρετικά προσεκτικές και προσπαθούσαν να δώσουν ανταγωνιστικές τιμές, με δεδομένο ότι τα ροδάκινα και νεκταρίνια είναι ευπαθή με μικρό χρόνο διάθεσης από την συγκομιδή, διότι η ποιότητά τους επηρεάζεται και από την παραμονή τους επί μακρό χρόνο σε ψυγεία. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται και προσκομίζει δημοσίευμα της εφημερίδας το ΒΗΜΑ του 2014 που αναφέρεται στο εμπάργκο. Επικουρικά επικαλείται τις διατάξεις των ΠΟΛ 1113/2015 και ΠΟΛ 1094/2016, ως προς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να ελέγχει τη σκοπιμότητα της δαπάνης και το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών που έχει ο προσφεύγων συνεταιρισμός. Τέλος, ο έλεγχος δεν απέδειξε διάφορο ποσοστό έκπτωσης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που

υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 101** - Υποκείμενο του φόρου, του Ν. 2238/1994, (ΦΕΚ Α' 151) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1.Στο φόρο υπόκεινται: α) ... β) ... γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. ...».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 105** - Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων, του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «1.Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) ..2.Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: [...]

14.Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. [...]».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

Επειδή η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην ελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης. (σχετ. Αρ. Πρωτ. 1027847/540/23-04-2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών).

Επειδή, στο **άρθρο 34** του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου **28** του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο **άρθρο 64** του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις

περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, βάσει της από .../2019 έκθεσης ελέγχου επιστροφής εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δαπάνες εστίασης ποσού **1.559,08 €**, που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση 2013 από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση για τον λόγο ότι, από τα σχετικά δικαιολογητικά, δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που φιλοξενήθηκαν και η σχέση τους με τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, ώστε να συνάγεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.(βλ. ΣτΕ 939, 943, 1082/1992). Περαιτέρω δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες διαμονής ποσού **84,08 €**, ήτοι δαπάνες διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο στην Αθήνα δύο μελών του διοικητικού συμβουλίου, διότι δεν προκύπτει ο σκοπός του ταξιδιού και το άμεσο όφελος για τον συνεταιρισμό και τον κύκλο εργασιών του, καθώς και δαπάνες για αγορά τροφίμων και ποτών ποσού **216,54 €**, και δαπάνες για αγορά ρολογιού και εστίας ποσού **27,74 €**, που χαρακτηρίστηκαν από την φορολογική αρχή «ως μη παραγωγικές» και ως εκ τούτου, «εξ ελευθεριότητας γενόμενες», καθώς δεν αποδείχτηκε ότι συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην εν γένει βελτίωση της απόδοσης του συνεταιρισμού.

Επειδή ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν επικαλέστηκε ούτε απέδειξε εκείνους τους λόγους ή τις συνθήκες που συνέτρεξαν, δυνάμει των οποίων κατέστη αναγκαία η λήψη όλων των

υπηρεσιών που φέρεται ότι του παρασχέθηκαν και η αγορά των αγαθών που πραγματοποιήσει και ότι επομένως ωφελήθηκε άμεσα.

Επειδή περαιτέρω ορθά δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο δαπάνες ποσού **466,10 €**, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα προσήκοντα παραστατικά από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, καθώς δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσκομίζεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (βλ. Σ.Τ.Ε. 3486/1992 και ΠΟΛ.1029/17.02.2006).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού για αναιτιολόγητη απόρριψη των δαπανών του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **72 του Ν. 4172/2013**, (ΦΕΚ 167/23-07-2013) ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. 2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. 3. Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. [...] 31. Ειδικά, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2013 έως 31.12.2013 εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση αυτού υπουργικές αποφάσεις [...]».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015** κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους και αφορά σε φορολογικά έτη 01/01/2014 και εφεξής.

Επειδή εν προκειμένω, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 καθώς και της ΠΟΛ 1113/2015, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες με τον Ν. 4172/2014 και τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων συνεταιρισμός, ισχύουν για δαπάνες που αφορούν στο φορολογικό έτος 2014 και μετά και όχι για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο οικ. έτος 2014 (χρήση 2013), στην οποία ορθά εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 13 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: « 13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.».

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 14 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1004/4.1.2013** της ΓΓΔΕ με θέμα [Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ], στο άρθρο 6, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της [παραγράφου 13 του άρθρου 12](#) του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. [...]Παράγραφος 13. Πιστωτικό τιμολόγιο. Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις

προϊσχύσασες της [παραγράφου 13 του άρθρου 12](#) του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. [..]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), που ταυτίζονται με αυτές της [παρ. 13 του άρθρου 12](#) του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ., οι οποίες ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.3/24.11.1992](#) του Κ.Β.Σ. (παρ. 12.11.2.), το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις: α) για την παροχή έκπτωσης, όταν δεν αναγράφεται αυτή στο αρχικό τιμολόγιο, β) για διαφορές που επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου και γ) για τις επιστροφές πωληθέντων αγαθών. Τα ανωτέρω ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί Τιμολόγιο προς επιτηδευματία και συντρέχουν πραγματικοί λόγοι που επηρεάζουν αρνητικά - μειωτικά την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού στοιχείου, είναι δυνατή από πλευράς διατάξεων του ΚΦΑΣ η διόρθωση του αρχικού στοιχείου με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, στο οποίο θα αναγράφεται εκτός των άλλων ο αριθμός του αρχικού στοιχείου, ο λόγος για τον οποίο εκδίδεται, η αξία της έκπτωσης ή οποιαδήποτε προκύπτουσα διαφορά σε σχέση με το αρχικό στοιχείο, με την οποία μειώνεται τελικά η αξία του και διαφοροποιείται το περιεχόμενό του. Επισημαίνεται ότι η κάθε περίπτωση, ως εξαρτώμενη απόλυτα από πραγματικά περιστατικά και δεδομένα, κρίνεται τελικά από τις αρμόδιες φοροελεγκτικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής στο σύστημα ISIS σχετικά με τις εξαγωγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων συνεταιρισμός στην ρωσική επιχείρηση με την επωνυμία «...» και στην молдавική επιχείρηση «...», κατά τον 6^ο και 7^ο μήνα του 2013, συνολικής αξίας 160.716,40 € διαπιστώθηκε ότι δεν έγινε καμία πίστωση έως την 31-12-2013. Επί των πιστωτικών τιμολογίων αναγράφονται οι αριθμοί των (αρχικών) τιμολογίων πώλησης. Οι υπό κρίση εκπτώσεις συνολικού ποσού 71.686,51 €, δεν αφορούν σε ένα μικρό υπόλοιπο στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για το οποίο υπήρχε διαφωνία και ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν πληρωνόταν από τον πελάτη. Είναι σύνηθες το φαινόμενο της έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων στις πωλήσεις ευπαθών προϊόντων όπως τα αγροτικά προϊόντα, λόγω φύρας ή διαφορών στην ποιότητα. Ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση η έκπτωση στη ρωσική επιχείρηση με την επωνυμία «...» ανέρχεται σε 55,81% επί της συνολικής απαίτησης και η έκπτωση στη Μολδαβική επιχείρηση

με την επωνυμία «...» ανέρχεται σε 41,12% επί της συνολικής απαίτησης, ποσοστά εξαιρετικά υψηλά που αντιβαίνουν στην εμπορική πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός χορήγησε τις ανωτέρω εκπτώσεις, αναγράφοντας στα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια ως αιτιολογία «εκ νέου συμφωνηθείσα τιμή λόγω ποιοτικής φθοράς των προϊόντων». Ωστόσο δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου έγγραφα και ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την απαίτηση των πελατών για μείωση της αξίας των συναλλαγών, ενδεχομένως λόγω της ποιότητας των αγροτικών προϊόντων και τη σύναψη νέας συμφωνίας (συμφωνητικά, αποστολή mail, αλληλογραφία κτλ). Προσκόμισε στη φορολογική αρχή απλά το αντίγραφο του με αριθμό .../...2013 πρακτικού του Δ.Σ. το οποίο αναφέρει, ως προς την παρεχόμενη έκπτωση, τα εξής: *«Το λόγο έλαβε ο πρόεδρος του Δ.Σ. και ανέφερε ότι με τους παρακάτω πελάτες ..., ..., ... προέκυψε ποιοτικό πρόβλημα στα προϊόντα (ροδάκινα, νεκταρίνια) που παρήγγειλαν και για αυτό το λόγο θα πρέπει να προχωρήσουμε σε έκδοση πιστωτικών τιμολογίων αξίας ανάλογης της ζημιάς που υπέστησαν. Συγκεκριμένα: ... : 21.274,81...: 50.411,70€. Μετά από όσα ακούστηκαν, τα μέλη του Δ.Σ. συμφώνησαν με τα λεγόμενα του προέδρου και αποφάσισαν ομόφωνα να προχωρήσει το λογιστήριο στην έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τους παραπάνω πελάτες....»*.

Επειδή, ως προς την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών από τις εταιρείες «...» και «...», προέκυψαν τα εξής: α) Από την εταιρία «...», πραγματοποιήθηκε μία κατάθεση 13.500,00 €, στις 05-07-2013 μέσω της Τράπεζας ... και β) από την εταιρία «...», πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις 10.000,00 € στις 25-07-2013, 30.000,00 € στις 06-08-2013, 10.000,00 € στις 16-08-2013, 10.000,00€ στις 05-09-2013 και 10.000,00 € στις 24-10-2013 αντίστοιχα, ήτοι σύνολο 70.000,00 €, μέσω της Τράπεζας

Επειδή, από τα παραπάνω ο έλεγχος συνήγαγε ότι τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε ο προσφεύγων συνεταιρισμός δεν αφορούν στη μείωση των απαιτήσεων μετά από συνεννόηση με τους πελάτες για βάσιμους λόγους, αλλά σε μονομερή απαλοιφή των υπό κρίση ποσών, που ο προσφεύγων θεώρησε μη εισπράξιμα, χωρίς να γίνουν οι προβλεπόμενες εγγραφές περί επισφαλών απαιτήσεων.

Επειδή εφόσον υπάρχουν επισφαλείς απαιτήσεις, δηλαδή απαιτήσεις οι οποίες δεν έχουν εξοφληθεί ολικώς ή μερικώς σχηματίζονται προβλέψεις κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. «Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η αποτύπωση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής: ΕΓΛΣ Λογ. 83 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ

ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ», 83.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», Σε Λογ. 44 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ», 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις». Περαιτέρω η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης ανά πελάτη υπερβαίνει τα 1.000 €.....». (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων τόμος Γ', Έκδοση 2008, σελ 1420 – 1421).

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2019** ενδικοφανούς προσφυγής του Αγροτικού Συνεταιρισμού με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.250,40
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	19.321,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	38.572,03 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ**

ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.